

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.513/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 02.000214819-34
Impugnação: 40.010126043-05
Impugnante: Danone Ltda
CNPJ: 23.643315/0115-10
Proc. S. Passivo: Alda Catapatti Silveira/Outro(s)
Origem: PF/Orlando P. da Silva - Uberaba

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - NOTA FISCAL – CONSIGNAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Imputação fiscal de utilização de valores indevidos para retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária na operação interestadual com produtos alimentícios sujeito a tributação de responsabilidade do remetente. Contudo, embora a irregularidade tenha se configurado justificando a exigência do imposto, o que foi feito em outro lançamento, a Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, não é aplicável ao caso dos autos. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Versa o presente lançamento acerca da exigência da Multa Isolada, capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, em face da imputação fiscal de descumprimento da obrigação acessória referente à consignação de base de cálculo diversa da prevista na legislação na Nota Fiscal Eletrônica n.º 003278 relacionada no Auto de Infração n.º 02.000214818-53, emitido em 29 de setembro de 2009, o qual deu origem a cobrança do ICMS e Multa de Revalidação pela não retenção e recolhimento do ICMS/ST devido na operação interestadual com produtos alimentícios sujeitos a tributação de responsabilidade do Remetente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 10 a 18, em síntese, aos argumentos que se seguem:

- está lhe sendo imputada suposta ausência de recolhimento de imposto ICMS/ST, relativos aos produtos Nutridrink e Calogen, tendo sido autuados, ainda, por solidariedade a empresa responsável pelo transporte e o destinatário da mercadoria;

- ocorre que não há prova da materialidade da infração cometida, haja vista que o produto indicado nos autos de infração lavrados não é sujeito ao ICMS/ST, consoante está sendo equivocadamente considerado pelo Sr. Fiscal Autuante, que pauta a acusação fiscal em informações obtida no site da empresa;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- necessário se faz uma análise mais aprofundada da questão, até porque, os produtos comercializados e apreendidos na fiscalização em análise, não se referem a simples suplementos alimentares, e são comercializados apenas a hospitais;

- em homenagem aos princípios da legalidade e verdade material que norteiam os procedimentos tributários, requer-se o acolhimento da presente preliminar para declarar a nulidade do presente auto de infração;

- dentre suas atividades comercializa produtos que denomina "linha médica", nas posições fiscais 21.06.90.30 e 21.06.90.90 da NBM/SH, que são comercializados da diretamente para os hospitais da rede pública e hospitais particulares ou para distribuidores, que os revendem para os hospitais da rede pública e particulares;

- seus produtos não são comercializados no varejo, sendo indicados para pacientes que apresentem baixa ingestão calórica/déficit energético, perda de peso de difícil recuperação e desnutrição ou caquexia, comuns nas seguintes situações: idosos inapetentes, câncer, AIDS, DPOC, caquexia cardíaca, demência, Parkinson, Alzheimer, insuficiência renal;

- a nomenclatura em que seus produtos estão classificados pela NBM/SH, não está inserida nas hipóteses previstas como fato gerador do ICMS/ST pelo Fisco;

- manter a cobrança é ofender os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada;

- a ausência de previsão legal específica da hipótese de incidência na legislação mineira de ICMS/ST para seus produtos, que a teor da documentação colacionada, impede o prosseguimento da cobrança em referência, pois não há previsão legal específica para incidência da exação em comento sobre produtos de alimentação enteral, consoante regulamentação da Anvisa.

Ao final, requer o acolhimento das preliminares arguidas, para, processando-se a presente impugnação, declarar a nulidade do auto de infração lavrado, cancelando-se a exigência fiscal nele contida.

Na hipótese de não considerarem ser o caso de nulidade, requer-se a improcedência da cobrança, tendo em vista a ausência hipótese de incidência do ICMS/ST no caso em tela.

O Fisco se manifesta às fls. 67 a 69, contrariamente ao alegado pela defesa, em resumo, aos fundamentos seguintes:

- a Impugnante, através da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) nº 3278 realizou vendas de produtos alimentícios ("Nutridrink - NCM 21069090" e "Calogen - NCM. 21069030"), a empresa Uber Médica e Hospitalar Ltda, estabelecida em Uberlândia-MG, mas deixou de reter e de recolher antecipadamente o ICMS/ST, devido a título de substituição tributária, nos termos do art. 13 do Anexo XV do RICMS/02;

- o lançamento em questão se relaciona exclusivamente, com a total supressão da base de cálculo do ICMS/ST no mencionado documento fiscal, fato que correspondeu na prática, a consignar valor igual a zero e, portanto, levou ao Fisco constatar a divergência em relação à base de cálculo real que deveria ser informada;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o procedimento fiscal adotado pela Impugnante contrariou o dispositivo presente na legislação, conforme prescreve o inciso VII, art. 55 da Lei n.º 6.763/75;
 - a Impugnante não refuta o mérito do lançamento, ou seja, não há questionamento quanto à aplicação da multa, suas arguições abordam de forma genérica o feito fiscal, não entrando objetivamente no caso;
 - a Impugnante, conforme prevê a legislação pertinente, deveria adotar os procedimentos previstos na norma tributária e a normas gerais que disciplina a matéria, incluído aqui o disposto no art. 32, inciso I do Anexo XV do RICMS/02;
 - toda a capitulação legal das infringências e penalidades aplicadas no trabalho fiscal está de acordo com as normas legais vigentes, onde a base legal está prevista na Lei n.º 6.763/75, inciso VII do art. 55 e no RICMS/02 - Anexo XV.
- Ao final, pede a manutenção do feito fiscal.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do Auto de Infração n.º 02.000214819-34 o qual contém a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, em face da imputação fiscal de descumprimento da obrigação acessória, referente à consignação na Nota Fiscal Eletrônica n.º 003278 de base de cálculo diversa da prevista na legislação do ICMS.

Importante destacar que a Nota Fiscal Eletrônica n.º 003278 foi objeto de autuação conforme Auto de Infração n.º 02.000214818-53 (fls. 05/06), emitido em 29 de setembro de 2009, o qual deu origem a cobrança do ICMS e da Multa de Revalidação prevista nos incisos I e II c/c § 2º do art. 56 da Lei n.º 6.763/75, pela não retenção e recolhimento do ICMS/ST devido na operação interestadual com produtos alimentícios sujeito a tributação de responsabilidade do remetente.

Da Preliminar

Preliminarmente a Impugnante argui a nulidade do lançamento pela precariedade da acusação em face da ausência de materialidade da infração e por desrespeito aos princípios da legalidade, da verdade material e da tipicidade cerrada.

De início, é importante destacar que a análise aqui realizada se restringe ao Auto de Infração n.º 02.000214819-34 (fls. 02/03) o qual versa exclusivamente acerca da exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Tendo em vista esta premissa, verifica-se que as arguições preliminares da Defendente estão mais afetas à questão da exigência do ICMS devido por substituição tributária. É a materialidade desta infração que está sendo questionada pela Impugnante. Logicamente, pensando-se apenas no mérito, as questões encontram-se ligadas, pois se acatada a tese de defesa de que não haveria que se falar na exigência de imposto, por corolário, não haveria que se falar em descumprimento de obrigação acessória.

Contudo, o Auto de Infração n.º 02.000214818-53 (fls. 05/06) foi analisado e a conclusão foi de que era devido o imposto. Assim, a análise da materialidade da infração foi naqueles autos levada a efeito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nos presentes autos, o que se discute, como já ressaltado, é a exigência da penalidade. Uma vez ter restado demonstrado que os produtos comercializados pela Impugnante pela Nota Fiscal Eletrônica n.º 003278 estavam sujeitos ao recolhimento do ICMS por substituição tributária refutada esta a preliminar de nulidade levantada, pois a materialidade da infração restou comprovada.

Desta forma, preenchendo o presente lançamento os requisitos legais para sua formalização, pois atendidos os pressupostos ditados pela Lei n.º 6.763/75 e pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, não deve ser acolhida a preliminar de nulidade suscitada pela defesa.

Do Mérito

Inicialmente cumpre destacar que a Impugnante sustenta que está lhe sendo imputada suposta ausência de recolhimento de imposto ICMS/ST, relativos aos produtos Nutridrink e Calogen, tendo sido autuados, ainda, por solidariedade a empresa responsável pelo transporte e o destinatário da mercadoria.

Entretanto, nestes autos, não estão configuradas tais situações.

Não há indicação de qualquer coobrigado no presente lançamento, como se pode ver à fl. 02. Também, no lançamento consubstanciado no Auto de Infração n.º 02.000214819-34, não há exigência de imposto, mas apenas da multa isolada.

Desta forma, não serão feitos maiores comentários acerca destas alegações de defesa, pois as mesmas não se referem ao presente processo.

Também não serão aqui discutidas as questões relativas ao enquadramento dos produtos da Impugnante nas regras da substituição tributária, uma vez estar tal matéria afeta ao processo originário do Auto de Infração n.º 02.000214818-53 pelo qual são exigidos o ICMS e a multa de revalidação.

Portanto, nestes autos a matéria a ser analisada cinge-se, especificamente, à Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Neste diapasão, mesmo considerando-se devido o imposto, a multa isolada acima referida não foi aplicada nos termos da legislação de regência da matéria.

Assim, a partir da penalidade exigida, percebe-se que o Fisco entendeu que foi descumprida a obrigação de emitir documentos fiscais com o correto destaque do imposto devido por substituição tributária.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Nesta linha, cumpre verificar os exatos termos do citado dispositivo legal:

“Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se refere os incisos II e IV do art. 53 desta Lei são os seguintes:

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

....." (grifos não constam do original)

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de "base de cálculo diversa da prevista pela legislação".

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da ocorrência das operações a base de cálculo do ICMS devido era exatamente aquela por ela destacada, pois seu entendimento era de que não haveria que se falar em retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária uma vez que os produtos por ela comercializados não estariam sujeitos a este regime. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha destacado a base de cálculo por ela adotada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento está determinada, na forma ditada pela Lei n.º 6.763/75, pelo art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra "Estudos de Direito Penal Tributário", assim se manifesta:

" A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem

esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.”

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

“ Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que “o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nos, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”

No caso em tela, a norma determina como conduta a ser punida “*consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.*”

Na hipótese ora analisada, a Impugnante não destacou o imposto devido por substituição tributária sendo a imputação fiscal a apuração incorreta da base de cálculo do imposto. Contudo, no documento fiscal foi destacada a base de cálculo do ICMS relativo a operação própria.

É de se destacar aqui que a penalidade inculpada no inciso VII do art. 55, da forma como está redigida, procura punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixa de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

A sanção trazida pelo inciso VII do art. 55 visa coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visa punir o erro na interpretação das leis tributárias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, esta penalidade apresenta-se afeta aos casos conhecidos como de subfaturamento, hipótese em que o contribuinte conhece exatamente o valor da base de cálculo do imposto, mas, propositalmente, consigna no documento fiscal destinado a informar ao Fisco o imposto devido, valor da operação inferior.

Veja-se que no caso dos autos foi feito o destaque do imposto relativo à operação própria da Impugnante da forma como estabelecido na legislação.

Portanto, por qualquer prisma que se analise a penalidade não há como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos, devendo ser excluída a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros José Luiz Drumond (Relator) e Edécio José Cançado Ferreira, que o julgavam procedente. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros já citados, a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros.

Sala das Sessões, 09 de fevereiro de 2010.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente/ Relatora Designada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.513/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 02.000214819-34
Impugnação: 40.010126043-05
Impugnante: Danone Ltda
CNPJ: 23.643315/0115-10
Proc. S. Passivo: Alda Catapatti Silveira/Outro(s)
Origem: PF/Orlando P. da Silva - Uberaba

Voto proferido pelo Conselheiro José Luiz Drumond, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O processo tributário em análise versa sobre a imputação de penalidade isolada por ter sido constatado na fiscalização do trânsito de mercadorias que a Autuada deixou de consignar no documento fiscal DANFE a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária incidente sobre operações interestaduais com os produtos elencados no subitem 43.1.35, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02.

A penalidade imposta pelo Fisco coaduna-se, perfeitamente, com a infringência narrada, estando prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

“Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se refere os incisos II e IV do art. 53 desta Lei são os seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada”; (grifamos).

Constata-se que o tipo penal tributário da norma cobrado no auto de infração alcança a situação fática praticada pela impugnante que foi de não cumprir corretamente com a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, não consignou no campo próprio do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica nº 003278 o valor da base de cálculo do ICMS/ST, conforme a legislação tributária prescreve.

Portanto, correto o procedimento adotado pelo Fisco de exigir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo exposto, julgo procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 09/02/10.

**José Luiz Drumond
Conselheiro**

CC/MIG